

Wyrok z dnia 21 maja 2002 r.

III RN 67/01

Niedopuszczalna jest egzekucja administracyjna podatków stanowiących wydatki połączone z likwidacją masy upadłości.

Przewodniczący SSN Andrzej Wasilewski, Sędziowie SN: Józef Iwulski (sprawozdawca), Herbert Szurgacz.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Ryszarda Walczaka, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 21 maja 2002 r. sprawy ze skargi Syndyka Masy Upadłości W. Przedsiębiorstwa Budowlanego „P.” Spółki Akcyjnej w W. na postanowienie Izby Skarbowej w W. z dnia 22 lipca 1999 r. [...] w przedmiocie oddalenia zarzutów na postępowanie egzekucyjne, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 26 maja 2000 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Minister Sprawiedliwości wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 26 maja 2000 r. [...] w sprawie ze skargi Syndyka Masy Upadłości W. Przedsiębiorstwa Budowlanego „Północ” S.A. w W. na postanowienie Izby Skarbowej w W. z dnia 22 lipca 1999 r. w przedmiocie oddalenia zarzutów na postępowanie egzekucyjne. Zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) oraz art. 84 Konstytucji RP w związku z art. 63 § 1 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. Prawo upadłościowe (jednolity tekst: Dz.U. z 1991 r. Nr 118, poz. 512 ze zm.) i na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

Postanowieniem z dnia 21 czerwca 1999 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego W.-S.M. oddalił zarzuty Syndyka Masy Upadłości W. Przedsiębiorstwa Budowlanego „P.” S.A. w upadłości, na postępowanie egzekucyjne prowadzone na podstawie 5 tytułów wykonawczych. W uzasadnieniu postanowienia wskazano, że Prawo upadłościowe nie ogranicza w żadnym stopniu stosowania do upadłych podmiotów gospodarczych przepisów Ordynacji podatkowej, zaś Ordynacja podatkowa również nie zawiera żadnych ograniczeń jej stosowania do podmiotów w upadłości. Izba Skarbowa w W. postanowieniem z dnia 22 lipca 1999 r. utrzymała w mocy postanowienie organu pierwszej instancji, zaskarżone zażaleniem syndyka. W uzasadnieniu postanowienia Izba Skarbowa podzieliła stanowisko reprezentowane w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 lutego 1998 r., I SA/Wr 1268/97, którego teza głosi, iż zawieszenie, a następnie umorzenie z mocy prawa postępowania egzekucyjnego, nie dotyczy egzekucji prowadzonej w celu wyegzekwowania zaległości podatkowych powstałych wskutek czynności syndyka po ogłoszeniu upadłości. Organy podatkowe mogą wszczynać postępowanie egzekucyjne również po ogłoszeniu upadłości w celu dochodzenia należności podatkowych.

Naczelnny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wyrokiem z dnia 26 maja 2000 r. [...] uchylił zaskarżone postanowienie oraz utrzymane nim w mocy postanowienie Urzędu Skarbowego W.-S.M. z dnia 28 grudnia 1998 r. Naczelnny Sąd Administracyjny odwołał się do poglądów wyrażonych w wyroku tego Sądu z dnia 26 czerwca 2000 r. [...] i uznał, że celem postępowania upadłościowego jest zaspokojenie wierzycieli przez uzyskanie środków ze składników majątkowych masy upadłości i dzielenie ich według specjalnego porządku. Status wierzycieli jest ten sam, a kolejność zaspokojenia roszczeń jest określona w art. 204 Prawa upadłościowego. Każdy z wierzycieli może być zaspokojony jedynie w trybie przepisów Prawa upadłościowego. Charakter prawny wierzytelności decyduje co najwyżej o kolejności zaspokajania z masy upadłości, natomiast nie stwarza podstaw prawnych do wyłączenia jej ze sfery działania Prawa upadłościowego. Należności podatkowe są w takiej sytuacji wyłączone spod działania przepisów podatkowych. Prawo upadłościowe jako *lex specialis* ma pierwszeństwo przed przepisami ogólnymi, a syndyk masy upadłości jest wykonawcą egzekucji uniwersalnej. NSA wnioskuje a *minoris ad maius* uznał, że jeżeli postępowanie egzekucyjne wszczęte przed ogłoszeniem upadłości przeciwko upadłemu musi być zawieszane z ogłoszeniem upadłości, a następnie zostaje umorzone z mocy prawa, gdy postępowanie o ogłoszeniu upadłości sta-

nie się prawomocne (art. 63 § 1 Prawa upadłościowego), to tym bardziej wykluczone jest postępowanie egzekucyjne w trakcie czynności postępowania upadłościowego. Wartość nieodprowadzonego podatku od towarów i usług zostaje w masie upadłego przedsiębiorstwa. Prawo upadłościowe wyklucza prowadzenie egzekucji nieuiszczonych podatków, a zaspokojenie wierzytelności Skarbu Państwa może nastąpić jedynie w trybie przepisów Prawa upadłościowego.

Minister Sprawiedliwości uważa, że wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego zapadł z rażącym naruszeniem przepisów wskazanych w rewizji nadzwyczajnej. Postanowieniem Sądu Rejonowego dla Wrocławia- Fabryczna z dnia 3 lutego 1995 r. [...] została ogłoszona upadłość W. Przedsiębiorstwa Budowlanego S.A. z siedzibą w W. Istotę sporu w powyższej sprawie zdaniem Ministra Sprawiedliwości stanowi kwestia dopuszczalności prowadzenia postępowania egzekucyjnego do masy upadłości w związku z nieuregulowaniem zaległości podatkowych powstałych w wyniku czynności syndyka masy upadłości. Minister reprezentuje stanowisko, że jeżeli zaległości podatkowe względem państwa powstały po dniu ogłoszenia upadłości wskutek własnych czynności syndyka masy upadłości, a syndyk tych należności nie reguluje, to nie tylko uprawnieniem ale i obowiązkiem wierzyciela (w tym przypadku Naczelnika Urzędu Skarbowego W.-S.M.), jest wystawienie tytułu wykonawczego obejmującego te należności, natomiast do organów egzekucyjnych należy egzekwowanie tych należności. Jakkolwiek przedmiotem postępowania były zarzuty dotyczące postępowania egzekucyjnego, to w istocie sprawa dotyczy obowiązku płacenia podatków, w tym wypadku podatku od towarów i usług, za czynności podlegające temu podatkowi. Pogląd zaprezentowany przez NSA w zaskarżonym wyroku wprowadza w istocie nieznaną ustawie zwolnienie podatkowe. Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Wskazując w zaskarżonym wyroku, że syndyk masy upadłości od własnych czynności nie jest obowiązany płacić podatków, NSA w sposób rażąco naruszył ten przepis Konstytucji, wprowadzając nieznaną ustawie uprzywilejowanie podatkowe. Zgodnie z art. 90 Prawa upadłościowego, syndyk powołany jest do zarządzania majątkiem upadłego i przeprowadzenia likwidacji tego majątku. Syndyk w celu likwidacji majątku upadłego dokonał w miesiącach: lipiec, sierpień i październik 1998 r. oraz styczeń i luty 1999 r. sprzedaży pewnych składników majątku masy upadłości, w związku z czym powstało jego zobowiązanie w podatku od towarów i usług. Istnienie tego zobowiązania syndyk potwierdził, składając w Urzędzie Skarbowym odpo-

wiednie deklaracje. Jednak, mimo powstania obowiązku zapłaty podatku, syndyk nie uregulował należności. W związku z tym skierowano sprawę do egzekucji. Pogląd NSA, że należności podatkowe powstałe wskutek własnych działań syndyka masy upadłości są wyłączone spod działania przepisów podatkowych jest nieuprawniony. Mamy bowiem do czynienia z nieuregulowaniem podatku od towarów i usług od czynności dokonanych przez syndyka masy upadłości po ogłoszeniu upadłości. Podzielając pogląd organów skarbowych, że przepisy Prawa upadłościowego nie ograniczają w żadnym stopniu stosowania do upadłych podmiotów przepisów Ordynacji podatkowej, Minister Sprawiedliwości stwierdza, że także Ordynacja podatkowa nie zawiera żadnych ograniczeń jej stosowania do podmiotów w upadłości. Skoro ani ustawy podatkowe, ani Prawo upadłościowe nie uchylają w jakimkolwiek zakresie stosowania przepisów Ordynacji do upadłych podmiotów, to uregulowane w niej instytucje stosuje się w pełnym zakresie w postępowaniu podatkowym. Podmiot gospodarczy mimo upadłości nie traci swego charakteru prawnego i nadal stosuje się wobec niego przepisy prawa, nie uchylone przez Prawo upadłościowe (tak wyrok NSA z dnia 3 maja 1994 r., III SA 1723/93). Długi powstałe po ogłoszeniu upadłości podlegają zaspokojeniu poza planem podziału masy realizowanym zgodnie z art. 204 Prawa upadłościowego. Syndyk prowadzi działalność gospodarczą upadłego i żaden przepis prawa nie zwalnia go od płacenia podatku od towarów i usług. Obowiązuje zasada powszechności opodatkowania, a wszelkie wyjątki muszą być określone w ustawie i nie podlegają wykładni rozszerzającej. Sąd dokonał rozszerzającej wykładni art. 63 § 1 Prawa upadłościowego, co w tym przypadku jest niedopuszczalne i stanowi rażące naruszenie prawa. Z art. 63 § 1 Prawa upadłościowego wynika jednoznacznie, że dotyczy on tylko zaległości podatkowych powstałych przed ogłoszeniem upadłości. Przepis ten stanowi, że postępowanie egzekucyjne wszczęte przed ogłoszeniem upadłości przeciwko upadłemu w poszukiwaniu jego długu osobistego, będzie zawieszona z ogłoszeniem upadłości. Będzie ono umorzone z mocy prawa po uprawomocnieniu się postanowienia o ogłoszeniu upadłości. W zdaniu pierwszym jest mowa o postępowaniu egzekucyjnym wszczętym przed ogłoszeniem upadłości, a więc i zaległości muszą powstać przed ogłoszeniem upadłości. Przepis nie ma więc zastosowania do należności, które powstały już po ogłoszeniu upadłości i są wynikiem czynności podjętych przez syndyka. Jego zastosowanie w sprawie jest rażącym naruszeniem prawa. Minister Sprawiedliwości podniósł, że w analogicznej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu w wyroku z dnia

3 lutego 1998 r., I SA/Wr 1268/97, stwierdził, iż w rozpatrywanym przypadku nie zachodzi niedopuszczalność egzekucji administracyjnej. Postępowanie egzekucyjne dotyczy bowiem zobowiązań podatkowych powstałych po ogłoszeniu upadłości i dlatego do takiego postępowania nie odnosi się art. 63 § 1 Prawa upadłościowego. Prawo upadłościowe nie reguluje kwestii egzekucji należności, a w szczególności zaległości podatkowych, które powstały na skutek czynności syndyka wynikających ze sprawowania zarządu masą upadłości (art. 90 Prawa upadłościowego). Na marginesie Minister Sprawiedliwości podnosi, że uzasadnienie wyroku zawiera szereg nieścisłości oraz że trudno jest podzielić stwierdzenie NSA, iż syndyk jest organem postępowania upadłościowego i prowadzi egzekucję uniwersalną.

W obszernej odpowiedzi na rewizję nadzwyczajną Syndyk masy upadłości wniósł o jej oddalenie. Podniósł w szczególności, że istota zaskarżonego wyroku, stwierdzającego niedopuszczalność egzekucji syngularnej z masy upadłości, w tym egzekucji prowadzonej w poszukiwaniu zaspokojenia długów powstałych w toku postępowania upadłościowego, zgodna jest z intencją uchwały Sądu Najwyższego z dnia 18 kwietnia 2000 r., III CZP 3/00, a także linią orzeczniczą NSA, która utrwała się w ostatnim okresie w wyrokach tego Sądu z dnia 4 marca 1998 r., III SA 1317/98 i z dnia 10 listopada 1999 r., SA/Sz 1794/98. Syndyk zaprzecza, aby pogląd zaprezentowany przez NSA wprowadzał nieznaną ustawie zwolnienie podatkowe. Pośrednim wyrazem tego jest fakt, iż już po uchyleniu czynności egzekucyjnych organu skarbowego, Syndyk spłacił w całości wierzytelności objęte wyrokiem w trybie art. 205 Prawa upadłościowego, a urząd skarbowy kwoty te przyjął i zarachował na poczet właściwych należności. NSA stwierdził jedynie, że każdy z wierzycieli upadłego, posiadający należność podlegającą zaspokojeniu z masy upadłości, może być zaspokojony tylko w trybie przepisów Prawa upadłościowego. Nie można uznać podatków za wyłączone ze sfery działania Prawa upadłościowego, skoro art. 204 tego Prawa wyczerpująco wymienia w § 1 wszystkie należności ulegające zaspokojeniu z masy upadłości, oznaczając też kolejność, w jakiej będą one uiszczone. Przepis ten nie pomija podatków, a przeciwnie, wyraźnie je wymienia. Gdyby przyjąć stanowisko organów skarbowych, a obecnie też Ministra Sprawiedliwości, że organy skarbowe mogą pobierać zaległe podatki od upadłego podatnika kiedy zechcą, to sens traci dyspozycja art. 204 § 1 Prawa upadłościowego, iż należności te będą uiszczone w określonej kolejności, co dotyczy wydatków połączonych z zarządzeniem i likwidacją masy upadłości, nie wyłączając podatków i innych danin publicznych. Zdaniem Syn-

dyka postępowanie upadłościowe stanowi egzekucję uniwersalną (generalną), gdyż polega na poszukiwaniu zaspokojenia z całego w zasadzie majątku upadłego. W uchwale z dnia 18 kwietnia 2000 r., III CZP 3/00, Sąd Najwyższy wskazał, że w swojej istocie postępowanie przeciwko masie, a także egzekucja prowadzona przeciwko masie, jest zawsze postępowaniem i egzekucją przeciwko upadłemu. Postępowanie upadłościowe jest jedynym postępowaniem normującym dochodzenie roszczeń przeciwko upadłemu. Pojawiające się wątpliwości interpretacyjne powinno się zatem rozstrzygać na rzecz wyłączności postępowania upadłościowego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Nie jest zasadny pogląd Ministra Sprawiedliwości, że istota sprawy dotyczy obowiązku płacenia podatków, w tym wypadku podatku od towarów i usług, za czynności podlegające temu podatkowi. Pogląd zaprezentowany przez NSA w zaskarżonym wyroku nie wprowadza nieznanego zwolnienia podatkowego. Oznacza on jedynie, że należności podatkowe będą zaspokojone w trybie przepisów Prawa upadłościowego (w kolejności i zakresie z nich wynikającym). Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. NSA nie naruszył tego przepisu, gdyż nie zwolnił syndyka z obowiązku zapłaty podatku ani tego obowiązku nie ograniczył. Sąd stwierdził tylko, że należności te (tak jak wszystkie inne) będą zaspokojone w postępowaniu upadłościowym, a więc ich uprzywilejowanie będzie wynikało wyłącznie z przepisów tego Prawa. Oznacza to także, iż należności podatkowe nie będą zaspokojone z pierwszeństwem względem innych należności uprzywilejowanych w postępowaniu upadłościowym w tym samym stopniu. Zarzut naruszenia art. 84 Konstytucji nie jest więc zasadny.

Sąd Najwyższy podziela pogląd Ministra Sprawiedliwości, że w zaskarżonym wyroku NSA dokonał błędnej wykładni art. 63 § 1 Prawa upadłościowego (w adekwatnym do daty ogłoszenia upadłości brzmieniu sprzed nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 31 lipca 1997 r., Dz.U. Nr 117, poz. 751, zmieniającą Prawo upadłościowe z dniem 3 stycznia 1998 r.). Zgodnie z tym przepisem postępowanie egzekucyjne, wszczęte przed ogłoszeniem upadłości przeciwko upadłemu w poszukiwaniu jego długu osobistego, będzie zawieszane z ogłoszeniem upadłości. Będzie ono umorzone z mocy prawa po uprawomocnieniu się postanowienia o ogłoszeniu upa-

dłości. Przepis wyraźnie dotyczy więc postępowania egzekucyjnego wszczętego przed ogłoszeniem upadłości. W tym aspekcie jest to więc przepis wyjątkowy, który nie może podlegać wykładni rozszerzającej, prowadzącej do uznania wbrew jego wyraźnej treści, że zawieszeniu (umorzeniu) podlegają także postępowania egzekucyjne wszczęte po ogłoszeniu upadłości.

Mimo zasadności tego zarzutu rewizja nadzwyczajna podlega oddaleniu, gdyż zaskarżony wyrok odpowiada prawu (art. 393¹² in fine KPC). W rewizji nadzwyczajnej całkowicie pominięto art. 204 i 205 Prawa upadłościowego, a ich treść posłużyła NSA do rozszerzającej wykładni art. 63 § 1 tego Prawa. Tymczasem należało uznać, że właśnie art. 204 i 205 Prawa upadłościowego stanowią przepisy szczególne, regulujące sposób zaspokojenia z masy upadłości wszystkich wymienionych w nich należności (w tym zwłaszcza podatków), a przez to wyłączają możliwość prowadzenia ich egzekucji. Nie jest bowiem prawdziwe twierdzenie zawarte w rewizji nadzwyczajnej, że Prawo upadłościowe nie reguluje sposobu zaspokojenia (egzekucji) należności podatkowych powstałych po ogłoszeniu upadłości. Zgodnie z art. 204 § 1 pkt 1 Prawa upadłościowego w pierwszej kolejności z masy upadłości podlegają koszty postępowania upadłościowego oraz koszty postępowania układowego poprzedzającego ogłoszenie upadłości; wydatki połączone z zarządem i likwidacją masy upadłości, nie wyłączając podatków i innych danin publicznych; należności za pracę i renty z tytułu odszkodowania za wywołanie choroby, niezdolności do pracy, kalectwa lub śmierci; wsparcie dla upadłego i jego rodziny oraz ciężące na nim należności alimentacyjne, jak również koszty ostatniej choroby i pogrzebu upadłego odpowiadającego miejscowym zwyczajom. Przepis wyraźnie więc zalicza do tej uprzywilejowanej kategorii podatki, których obowiązek zapłaty wynika (jest łączony) z likwidacją masy upadłości. Jeżeli więc syndyk dokonuje czynności prowadzących do likwidacji masy upadłości (np. sprzedaje część majątku), to podatki wynikające z dokonania tych czynności są zaliczone do należności podlegających zaspokojeniu w pierwszej kolejności. Co ważniejsze, zgodnie z art. 205 Prawa upadłościowego należności pierwszej i drugiej kategorii będą zaspokajane przez syndyka w miarę wpływania potrzebnych sum do masy i dopiero o ile w ten sposób nie będą uiszczone, zaspokojone zostaną w drodze podziału. Podatki związane z czynnościami polegającymi na likwidacji masy upadłości nie tylko, że są uprzywilejowane w ten sposób, iż są zaliczone do pierwszej kategorii, ale też podlegają zaspokojeniu w miarę wpływu pieniędzy do masy, a dopiero później ewentualnie w drodze podziału.

Oznacza to z jednej strony ich uprzywilejowanie, ale z drugiej strony niemożność innego ich traktowania niż pozostałych należności w tej samej kategorii. Przy czym art. 205 Prawa upadłościowego wyraźnie dotyczy sposobu zaspokojenia tych należności, co w powiązaniu z istotą postępowania upadłościowego prowadzi do wniosku, że wyłączone jest odrębne postępowanie egzekucyjne dotyczące tych należności. Możliwość prowadzenia takiego odrębnego postępowania egzekucyjnego oznaczałaby bowiem, że zaspokojenie tych należności następowałoby przez ich wyegzekwowanie, a więc w sposób sprzeczny z art. 205 Prawa upadłościowego.

Pogląd taki, choć z różnym uzasadnieniem i niejednolicie, przeważa w doktrynie i orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (por. wyrok NSA z dnia 10 listopada 1999 r. SA/Sz 1794/98, LEX nr 39021; wyrok NSA z dnia 4 marca 1998 r. III SA 1317/98, Monitor Podatkowy 1999 r. nr 7, s. 36; uzasadnienie wyroku NSA z dnia 8 sierpnia 1997 r. I SA/Wr 1243/96, ONSA 1998 r. z. 2, poz. 66; OSP 1998 r. z. 4, poz. 81 z glosą R. Sawuły; Monitor Prawniczy 1998 r. nr 7, s. 278 z glosą R. Szarka; Monitor Prawniczy 1999 r. nr 1, s. 30 z glosą J. Pałyasa; por. M. Glabas. Kwalifikowanie i zaspokajanie wierzytelności w postępowaniu upadłościowym Prawo Spółek 1997 r. nr 2, s. 24; choć odmiennie wskazany w rewizji nadzwyczajnej wyrok NSA z dnia 3 lutego 1998 r., I SA/Wr 1268/97, niedostępny w publikacjach). Zdaniem Sądu Najwyższego prawidłowa wykładnia przepisów jest przedstawiona w uchwale SN z dnia 18 kwietnia 2000 r., III CZP 3/00 (OSNC 2000 r. z. 11, poz. 196; Przegląd Prawa Handlowego 2002 r. nr 2, s. 44 z glosą R. Pabisa), stwierdzającej, że wierzyciel, który uzyskał tytuł egzekucyjny przeciwko syndykowi masy upadłości, nie może prowadzić egzekucji sądowej z majątku masy upadłości w celu uzyskania zwrotu świadczenia pieniężnego z nieważnej umowy poręczenia zawartej z upadłym przed ogłoszeniem upadłości. W uzasadnieniu tej uchwały Sąd Najwyższy słusznie wywiódł, że obowiązuje zasada wyłączności postępowania upadłościowego dla dochodzenia należności od dłużnika, w stosunku do którego orzeczona została upadłość. Zasada ta uległa jeszcze wzmocnieniu w wyniku zmian dokonanych w Prawie upadłościowym ustawą z dnia 31 lipca 1997 r., gdyż zostały ograniczone możliwości zaspokojenia się wierzyciela poza postępowaniem upadłościowym. Należności wymienione w art. 204 § 1 pkt 2 Prawa upadłościowego (w tej sprawie chodziło o należności z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia masy; oczywiście dotyczy to też należności wymienionych w art. 204 § 1 pkt 1 Prawa upadłościowego) są uprzywilejowane, gdyż zgodnie z art. 205 tego Prawa mogą zostać zaspokojone poza postępowaniem związanym z

podziałem. Nie jest więc możliwe prowadzenie egzekucji tych należności przeciwko masie upadłości, za czym przemawiają też względy o charakterze celowościowym. W swojej istocie postępowanie przeciwko masie, a także egzekucja prowadzona przeciwko masie, jest zawsze postępowaniem i egzekucją przeciwko upadłemu. Postępowanie upadłościowe jest jedynym postępowaniem normującym dochodzenie roszczeń przeciwko upadłemu. Pojawiające się wątpliwości interpretacyjne powinno się zatem rozstrzygać na rzecz wyłączności postępowania upadłościowego. Dotyczyć to będzie także sytuacji, w której egzekwowane świadczenie zasądzone zostało wyrokiem wydanym w procesie wytoczonym przeciwko syndykowi masy upadłości. Za takim stanowiskiem przemawiają uregulowania zawarte w art. 205 oraz w art. 100 Prawa upadłościowego. Przepis art. 205 tego Prawa nakłada na syndyka obowiązek zaspokajania należności wymienionych w art. 204 § 1 pkt 1 i 2 w miarę wpływania potrzebnych sum do masy. Jeżeli syndyk nie wypełnia tego obowiązku, wierzyciel może zwrócić się do sędziego komisarza o wydanie syndykowi stosownego polecenia. Niezaspokojenie przez syndyka tych należności, mimo napływu potrzebnych środków do masy, stanowi jego zaniedbanie. Sędzia komisarz może zaś syndyka zaniedbującego swoje obowiązki upomnieć, a gdyby to nie odniosło skutku, nałożyć grzywnę (art. 100 Prawa upadłościowego). Dopiero jeżeli należności pierwszej i drugiej kategorii nie będą w ten sposób uiszczone, zostaną zaspokojone w drodze podziału.

Wszystkie te argumenty odnoszą się odpowiednio do należności z tytułu podatków powstałych wskutek likwidacji masy upadłości. Kwestii tych nie reguluje Ordynacja podatkowa, ale reguluje Prawo upadłościowe i jego art. 204 § 1 pkt 1 w związku z art. 205 wyłączają egzekucję tych należności poza określonym w nich trybem postępowania. Przepisy te w rozumieniu art. 59 § 1 pkt 7 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (jednolity tekst: Dz.U. z 1991 r. Nr 36, poz. 161 ze zm.) oznaczają, że egzekucja administracyjna jest niedopuszczalna.

Z tych względów na podstawie art. 393¹² KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzeczono jak w sentencji.

